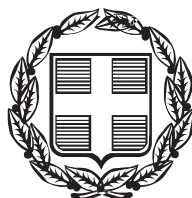




# ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

## ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

**ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ** **Αρ. Φύλλου 1693**

14 Αυγούστου 2015


## ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. απόφ. 105/Θέμα 3ο/02-07-2015

Έγκριση της μετάφρασης στην ελληνική του Διεθνούς προτύπου 3420 από την IFAC.

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΛΤΕ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ Α΄ 136/2003) «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα Ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», όπως αυτός ισχύει, και ιδίως, τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3.

2. Τις διατάξεις του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174/2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις» και ιδίως τις διατάξεις των άρθρων 27 και 39 αυτού.

3. Τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 «για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L157/87/9.6.2006) και, ιδίως, τις διατάξεις των άρθρων 29, 32 και 43 αυτής.

4. Τις διατάξεις του Π.δ. 74/2009 (ΦΕΚ Α΄ 94/2009) «Οργανισμός Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων».

5. Τις διατάξεις του Ν. 3691/2008 (ΦΕΚ Α΄ 166/2008) «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις».

6. Τις διατάξεις της κανονιστικής πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε. «Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως “υποχρεωτικών ελέγχων”» (005/2010/Ε.Λ.Τ.Ε., ΦΕΚ 2170/31-12-2010, τ.Β΄).

7. Τις διατάξεις της κανονιστικής πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε. «Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: “Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης” και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων» (001/2011/Ε.Λ.Τ.Ε., ΦΕΚ 2409/1-11-2011, τ.Β΄).

8. Την από 6.5.2008 Σύσταση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων «σχετικά με την εξωτερική διασφάλιση της ποιότητας για τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν έλεγχο των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος» (2008/362/ΕΚ, ΕΕ L 120/20/7.5.2008).

9. Την από 15.11.2000 Σύσταση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων «σχετικά με τη διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Ελάχιστες υποχρεώσεις» (2001/256/ΕΚ, ΕΕ L 091/31.3.2001).

10. Την μετάφραση του Διεθνούς προτύπου 3420 Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης που πραγματοποιήθηκε από τον Ειδικό Λογαριασμό του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.

11. Την από 99/17ο/20-03-2015 Απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ περί έγκρισης της μετάφρασης του 3420 Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης της IFAC και αφού εγκριθεί από την IFAC να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

12. Το από 15-06-2015 EMAIL της IFAC.

13. Την παρ. 2 του άρθρου 90 του Κώδικα Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Π.δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα» (Α΄98 ΦΕΚ), όπως ισχύει.

14. Το γεγονός ότι από την παρούσα δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζει ομόφωνα:

Την έγκριση της μετάφρασης του 3420 Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης της IFAC όπως το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της απόφασης αυτής.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΑΘΕΣΕΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 3420

ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΠΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΜΕΝΩΝ ΠΡΟ-ΦΟΡΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΤΑΙ ΣΕ ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ

(Ισχύει για εκθέσεις διασφάλισης που έχουν ημερομηνία την 31η Μαρτίου 2013 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



Το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3420, Αναθέσεις Διασφάλισης για Έκδοση Έκθεσης επί Καταρτισμένων Προ-Φόρμα Χρητοοιονομικών Πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο, πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τον Πρόλογο στις Διακηρύξεις για Δικλίδες Ποιότητας, Έλεγχο, Επισκόπηση, Λοιπές Διασφαλίσεις, και Συγγενείς Υπηρεσίες.

Εισαγωγή

Εύρος εφαρμογής του παρόντος ΔΠΑΔ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ), αφορά τις αναθέσεις εύλογης διασφάλισης που αναλαμβάνονται από ένα επαγγελματία[1] με σκοπό την έκδοση έκθεσης επί προ-φόρμα (pro-forma) χρηματοοικονομικών πληροφοριών που έχουν καταρτισθεί από το υπεύθυνο μέρος[2] και περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν ΔΠΑΔ εφαρμόζεται όταν:

- Τέτοια έκθεση απαιτείται από νόμο της κεφαλαιαγοράς ή κανονισμό χρηματιστηρίου αξιών (σχετικός νόμος ή κανονισμός) στη δικαιοδοσία στην οποία πρόκειται να εκδοθεί το ενημερωτικό δελτίο, ή
- Αυτή η έκθεση είναι γενικά αποδεκτή πρακτική σε τέτοια δικαιοδοσία (Βλέπε: Παρ. Α1)

Φύση της Ευθύνης του Επαγγελματία

2. Σε μια ανάθεση που εκτελείται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ, ο επαγγελματίας δεν έχει ευθύνη κατάρτισης των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την οντότητα, διότι η ευθύνη αυτή βαρύνει το υπεύθυνο μέρος. Η μοναδική ευθύνη του επαγγελματία είναι να εκδώσει έκθεση για το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, από το υπεύθυνο μέρος βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων.

3. Το παρόν ΔΠΑΔ δεν αφορά αναθέσεις που δεν είναι αναθέσεις διασφάλισης, στις οποίες ο επαγγελματίας προσλαμβάνεται από την οντότητα για να καταρτίσει τις ιστορικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Σκοπός των Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο

4. Ο σκοπός των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο είναι μόνο να επεξηγήσει την επίπτωση ενός σημαντικού γεγονότος ή μιας συναλλαγής επί μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας, ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε προγενέστερη ημερομηνία που επιλέγεται για σκοπούς της επεξήγησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την εφαρμογή προ-φόρμα προσαρμογών στις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν αντιπροσωπεύουν την πραγματική χρηματοοικονομική θέση, την επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οντότητας (Βλέπε: Παρ. Α2-Α3).

Κατάρτιση των Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών

5. Η κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών συνεπάγεται ότι το υπεύθυνο μέρος συγκεντρώνει, ταξινομεί, συνοψίζει και παρουσιάζει χρηματοοικονομικές πληροφορίες που επεξηγούν την επίπτωση ενός σημαντικού γεγονότος ή μιας συναλλαγής επί μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας, ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε επιλεγμένη ημερομηνία. Βήματα που εκτελούνται σε αυτή τη διαδικασία περιλαμβάνουν:

- Εντοπισμό της πηγής των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, καθώς και άντληση των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών από εκείνη την πηγή (Βλέπε: Παρ. Α4-Α5)
- Διενέργεια προ-φόρμα προσαρμογών επί των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών για το σκοπό για τον οποίο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται, και
- Παρουσίαση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προκύπτουν μαζί με τις συνοδευτικές γνωστοποιήσεις.

Φύση της Ανάθεσης Εύλογης Διασφάλισης

6. Μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για έκδοση έκθεσης επί καταρτισμένων προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών συνεπάγεται την εκτέλεση των διαδικασιών που παρατίθενται στο παρόν ΔΠΑΔ με σκοπό την αξιολόγηση του εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν από το υπεύθυνο μέρος για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών παρέχουν εύλογη βάση για την παρουσίαση των σημαντικών επιπτώσεων που αποδίδονται ευθέως στο γεγονός ή τη συναλλαγή, καθώς και την απόκτηση επαρκών κατάλληλων τεκμηρίων για το εάν: (Βλέπε: Παρ. Α6)

- Οι σχετικές προ-φόρμα προσαρμογές ενσωματώνουν κατάλληλα τις επιπτώσεις εκείνων των κριτηρίων, και
- Η προκύπτουσα προ-φόρμα στήλη [(βλέπε παράγραφο 11(γ)] αντικατοπτρίζει την ορθή εφαρμογή εκείνων των προσαρμογών των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η εν λόγω ανάθεση συνεπάγεται επίσης την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η ανάθεση, ωστόσο, δεν συνεπάγεται για τον επαγγελματία την επικαιροποίηση ή την επανέκδοση εκθέσεων ή γνωμών επί οποιωνδήποτε ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ή τη διενέργεια ελέγχου ή επισκόπησης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σχέση με άλλες Επαγγελματικές Διακηρύξεις

7. Η εκτέλεση αναθέσεων διασφάλισης εκτός ελέγχων ή επισκοπήσεων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών απαιτεί από τον επαγγελματία να συμμορφώνεται με το ΔΠΑΔ 3000. Το ΔΠΑΔ 3000 περιλαμβάνει απαιτήσεις σε σχέση με θέματα όπως αποδοχή ανάθεσης, σχεδιασμός, τεκμήρια, και στοιχειοθέτηση, που εφαρμόζονται σε όλες τις αναθέσεις διασφάλισης, περιλαμβανομένων των αναθέσεων σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ. Αυτό το ΔΠΑΔ επεξηγεί επιπρόσθετα τον τρόπο με τον οποίο το ΔΠΑΔ 3000 πρέπει να εφαρμόζεται σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για την έκδοση έκθεσης επί συνταγμένων προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο. Το Διεθνές Πλαίσιο για Αναθέσεις Διασφάλισης (Πλαίσιο Διασφάλισης), το οποίο καθορίζει και περιγράφει τα στοιχεία και τους σκοπούς μιας ανάθεσης διασφάλισης, παρέχει ένα υπόβαθρο για την κατανόηση αυτού του ΔΠΑΔ και του ΔΠΑΔ 3000.

[1] Ο Όρος «επαγγελματίας» περιγράφεται στην παράγραφο 1 του ΔΠΑΔ 3000 «Αναθέσεις Διασφάλισης Εκτός Ελέγχων ή Επισκοπήσεων Ιστορικών Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών».

[2] Το Διεθνές Πλαίσιο για Αναθέσεις Διασφάλισης (Πλαίσιο Διασφάλισης) παράγραφοι 25 - 26, περιγράφει την έννοια του όρου «υπεύθυνο μέρος.»

8. Η συμμόρφωση με το ΔΠΑΔ 3000 απαιτεί, μεταξύ άλλων, ότι ο επαγγελματίας:

- Συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας και τις λοιπές απαιτήσεις του Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Λογιστών που εκδίδεται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (Κώδικας του ΣΔΠΔΛ), και
- Θέτει σε εφαρμογή διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που εφαρμόζονται σε εξατομικευμένη ανάθεση[3].

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

9. Το παρόν ΔΠΑΔ έχει εφαρμογή για εκθέσεις διασφάλισης που φέρουν ημερομηνία την 31η Μαρτίου 2013 ή αργότερα.

Σκοποί

10. Οι σκοποί του επαγγελματία είναι:

(α) Να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί από το υπεύθυνο μέρος, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, και

(β) Να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με τα ευρήματά του.

Ορισμοί

11. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΑΔ, οι κατωτέρω ορισμοί έχουν το νόημα που τους αποδίδεται:

(α) Εφαρμοζόμενα κριτήρια - Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται από το υπεύθυνο μέρος κατά την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Τα κριτήρια μπορεί να θεσπίζονται από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό που θέτει πρότυπα, ή από νόμο ή από κανονισμό. Όταν δεν υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια, τέτοια κριτήρια αναπτύσσονται από το υπεύθυνο μέρος. (Βλέπε: Παρ. Α7-Α9)

(β) Προ-φόρμα προσαρμογές - Σε σχέση με μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι προφόρμα προσαρμογές περιλαμβάνουν:

(i) Προσαρμογές σε μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που επεξηγούν της επίπτωση ενός σημαντικού γεγονότος ή συναλλαγής («γεγονός» ή «συναλλαγή»), ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε προγενέστερη ημερομηνία που επιλέγεται για το σκοπό της επεξήγησης, και

(ii) Προσαρμογές σε μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που είναι αναγκαίες προκειμένου οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες να συνταχθούν σε συνεπή βάση με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς της καταρτίζουσας οντότητας («οντότητα») και τις λογιστικές πολιτικές της βάσει αυτού του πλαισίου. (Βλέπε: Παρ. Α15-Α16)

Οι προ-φόρμα προσαρμογές περιλαμβάνουν τις σχετικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες μιας επιχείρησης που έχει ή πρόκειται να αποκτηθεί («αποκτώμενη»), ή μια επιχείρηση που έχει ή πρόκειται να πωληθεί («εκποιούμενη»), στο βαθμό που τέτοια πληροφόρηση χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών («χρηματοοικονομικές πληροφορίες της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης»).

(γ) Προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες - Χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με προσαρμογές για να επεξηγηθεί η επίπτωση ενός γεγονότος ή μιας συναλλαγής επί μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε προγενέστερη ημερομηνία που επιλέγεται για σκοπούς της επεξήγησης. Σε αυτό το ΔΠΑΔ, υποτίθεται ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται σε μορφή στηλών που αποτελείται από (α) τις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, (β) τις προ-φόρμα προσαρμογές, και (γ) την προκύπτουσα προ-φόρμα στήλη. (Βλέπε: Παρ. Α2).

(δ) Ενημερωτικό Δελτίο - Έγγραφο που εκδίδεται βάσει νομικών ή κανονιστικών απαιτήσεων και σχετίζεται με τους τίτλους της οντότητας επί των οποίων υπάρχει πρόθεση ένα τρίτο μέρος να λάβει επενδυτική απόφαση.

(ε) Δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες - Χρηματοοικονομικές πληροφορίες για την οντότητα ή μια αποκτώμενη ή μια εκποιούμενη, που καθίστανται δημόσια διαθέσιμες.

(στ) Μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες - Χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας επί των οποίων εφαρμόζονται προ-φόρμα προσαρμογές από το υπεύθυνο μέρος. (Βλέπε: Παρ. Α4-Α5)

Απαιτήσεις

ΔΠΑΔ 3000

12. Ο επαγγελματίας δεν πρέπει να δηλώνει συμμόρφωση με αυτό το ΔΠΑΔ εκτός εάν έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις και του παρόντος ΔΠΑΔ και του ΔΠΑΔ 3000.

Αποδοχή Ανάθεσης

13. Πριν συμφωνήσει να αποδεχθεί μια ανάθεση για έκδοση έκθεσης ως προς το εάν προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, ο επαγγελματίας πρέπει:

(α) Να κρίνει ότι έχει τις δυνατότητες και την ικανότητα να εκτελέσει την ανάθεση (Βλέπε: Παρ. Α10)

(β) Στη βάση μιας προκαταρτικής γνώσης των περιστάσεων της ανάθεσης και συζήτησης με το υπεύθυνο μέρος, να κρίνει ότι τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι ενδεδειγμένα και ότι είναι απίθανο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι παραπλανητικές για το σκοπό που προορίζονται,

(γ) Να αξιολογήσει τη διατύπωση της γνώμης που υπαγορεύεται από το σχετικό νόμο ή κανονισμό, εάν υπάρχει, για να κρίνει ότι ο επαγγελματίας θα είναι κατά πάσα πιθανότητα σε θέση να εκφράσει τη γνώμη που προβλέπεται βάσει της εκτέλεσης των διαδικασιών που καθορίζονται σε αυτό το ΔΠΑΔ, (Βλέπε: Παρ. Α54-Α56).

(δ) Όταν οι πηγές από τις οποίες έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες καθώς και οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες κάθε αποκτώμενης ή εκποιούμενης, έχουν ελεγχθεί ή επισκοπηθεί και έχει εκδοθεί τροποποιημένη γνώμη ελέγχου ή τροποποιημένο συμπέρασμα επισκόπησης, ή η έκθεση περιέχει παράγραφο έμφασης θέματος, να εξετάσει εάν ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός επιτρέπει ή δεν επιτρέπει τη χρήση ή την αναφορά στην έκθεση του επαγγελματία της τροποποιημένης γνώμης ή του τροποποιημένου συμπεράσματος επισκόπησης ή της έκθεσης που περιλαμβάνει την παράγραφο έμφασης θέματος, αναφορικά με τέτοιες πηγές.

(ε) Εάν οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας δεν έχουν ποτέ ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, να εξετάσει εάν μπορεί να αποκτήσει επαρκή κατανόηση της οντότητας και των λογιστικών πρακτικών και

[3] ΔΠΑΔ 3000, παράγραφοι 4 και 6

πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιεί, για να εκτελέσει την ανάθεση (Βλέπε: Παρ. Α31).

(στ) Εάν το γεγονός ή η συναλλαγή περιλαμβάνουν απόκτηση και οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου δεν έχουν ποτέ ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, να εξετάσει εάν μπορεί να αποκτήσει επαρκή κατανόηση του αποκτώμενου και των λογιστικών πρακτικών και πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιεί για να εκτελέσει την ανάθεση, και

(ζ) Να λάβει τη συμφωνία του υπεύθυνου μέρους ότι αποδέχεται και κατανοεί τις ευθύνες του για: (Βλέπε: Παρ. Α11-Α12)

(i) Επαρκή γνωστοποίηση και περιγραφή των εφαρμοζόμενων κριτηρίων στους σκοπούμενους χρήστες, εάν αυτά δεν είναι δημόσια διαθέσιμα,

(ii) Κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, και

(iii) Παροχή στον επαγγελματία:

α. Πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες (περιλαμβανομένων, όταν χρειάζεται για σκοπούς της ανάθεσης, πληροφοριών του αποκτώμενου(ων) σε μια συνένωση επιχειρήσεων), όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλο υλικό, που είναι σχετικό με την αξιολόγηση του εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων,

β. Πρόσθετες πληροφορίες που ο επαγγελματίας μπορεί να ζητήσει από το υπεύθυνο μέρος για το σκοπό της ανάθεσης,

γ. Πρόσβαση σε εκείνους εντός της οντότητας και στους συμβούλους της οντότητας από τους οποίους ο επαγγελματίας κρίνει αναγκαίο να αποκτήσει τεκμήρια σχετικά με την αξιολόγηση του εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων και

δ. Όταν απαιτείται για το σκοπό της ανάθεσης, πρόσβαση στα ενδεδειγμένα πρόσωπα εντός του αποκτώμενου(ων) σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

Σχεδιασμός και Εκτέλεση της Ανάθεσης

Εκτίμηση της Καταλληλότητας των Εφαρμοζόμενων Κριτηρίων

14. Ο επαγγελματίας πρέπει να αξιολογεί εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι κατάλληλα, όπως απαιτείται από το ΔΠΑΔ 3000[4], και ιδιαίτερα να προσδιορίζει ότι περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο:

(α) Τις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που θα αντληθούν από την ενδεδειγμένη πηγή (Βλέπε: Παρ. Α4-Α5, Α27)

(β) Τις προ-φόρμα προσαρμογές οι οποίες:

(i) Ευθέως αποδίδονται στο γεγονός ή τη συναλλαγή (Βλέπε: Παρ. Α13)

(ii) Υποστηρίζονται από τα γεγονότα, και (Βλέπε: Παρ. Α14)

(iii) Είναι συνεπείς με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας βάσει εκείνου του πλαισίου, και (Βλέπε: Παρ. Α15-Α16)

(γ) Παρέχεται κατάλληλη παρουσίαση και γνωστοποιήσεις που καθιστούν ικανούς τους σκοπούμενους χρήστες να κατανοούν την παρεχόμενη πληροφόρηση. (Βλέπε: Παρ. Α2-Α3, Α42)

[4] ΔΠΑΔ 3000, παράγραφος 19

15. Επιπρόσθετα ο επαγγελματίας πρέπει να αξιολογεί εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια:

(α) Είναι συνεπή και δεν είναι σε αντίθεση με σχετικό νόμο ή κανονισμό, και

(β) Είναι απίθανο να καταλήξουν σε προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες που είναι παραπλανητικές.

Ουσιώδες Μέγεθος

16. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης, ο επαγγελματίας πρέπει να εξετάζει το ουσιώδες μέγεθος σχετικά με την αξιολόγηση του εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. (Βλέπε: Παρ. Α17-Α18)

Απόκτηση Κατανόησης του Τρόπου με τον Οποίο το Υπεύθυνο Μέρος Έχει Καταρτίσει τις Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες και Άλλες Περιστάσεις της Ανάθεσης

17. Ο επαγγελματίας πρέπει να αποκτά κατανόηση: (Βλέπε: Παρ. Α19)

(α) Του γεγονότος ή της συναλλαγής αναφορικά με τα οποία οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες καταρτίζονται.

(β) Του τρόπου με τον οποίο το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες, (Βλέπε: Παρ. Α20-Α21)

(γ) Της φύσης της οντότητας και κάθε αποκτώμενης ή εκποιούμενης, περιλαμβανομένων: (Βλέπε: Παρ. Α22-Α23)

(i) Των λειτουργιών τους,

(ii) Των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, και

(iii) Του τρόπου με τον οποίο οι οντότητες αυτές είναι δομημένες και χρηματοδοτούνται.

(δ) Σχετικών παραγόντων του κλάδου δραστηριότητας, νομικών ή κανονιστικών θεμάτων, καθώς και άλλων εξωτερικών παραγόντων, που αναφέρονται στην οντότητα και σε κάθε αποκτώμενη ή εκποιούμενη, και (Βλέπε: Παρ. Α24-Α26).

(ε) Του εφαρμοζόμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και των λογιστικών πρακτικών και των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας και κάθε αποκτώμενης ή εκποιούμενης, περιλαμβανομένης της επιλογής και εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών.

Απόκτηση Τεκμηρίων για την Καταλληλότητα της Πηγής από την Οποία Έχουν Αντληθεί οι μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες

18. Ο επαγγελματίας πρέπει να προσδιορίζει εάν το υπεύθυνο μέρος έχει αντλήσει τις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες από κατάλληλη πηγή (Βλέπε: Παρ. Α27-Α28)

19. Εάν υπάρχει έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης επί της πηγής από την οποία έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, ο επαγγελματίας πρέπει να εκτελεί διαδικασίες που τον ικανοποιούν ότι η πηγή είναι ενδεδειγμένη. (Βλέπε: Παρ. Α29-Α31).

20. Ο επαγγελματίας πρέπει να κρίνει εάν το υπεύθυνο μέρος έχει αντλήσει με τον ενδεδειγμένο τρόπο τις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες από την πηγή.

Απόκτηση Τεκμηρίων για την Καταλληλότητα των Προ-φόρμα Προσαρμογών

21. Κατά την αξιολόγησή του εάν οι προ-φόρμα προσαρμογές είναι ενδεδειγμένες, ο επαγγελματίας πρέπει να προσδιορίζει εάν το υπεύθυνο μέρος έχει εντοπίσει τις προ-φόρμα προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επεξήγηση της επίπτωσης του γεγονότος ή της συναλλαγής κατά την ημερομηνία ή για την περίοδο της επεξήγησης. (Βλέπε: Παρ. Α32)

22. Κατά τον προσδιορισμό του εάν οι προ-φόρμα προσαρμογές είναι συνεπείς με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια, ο επαγγελματίας πρέπει να καθορίζει εάν αυτές:

(α) Ευθέως αποδίδονται στο γεγονός ή τη συναλλαγή, (Βλέπε: Παρ. Α13)

(β) Υποστηρίζονται από τα πραγματικά περιστατικά. Εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης περιλαμβάνονται στις προφόρμα προσαρμογές και δεν υπάρχει έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης επί της πηγής από την οποία τέτοιες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, ο επαγγελματίας πρέπει να εκτελέσει διαδικασίες που τον ικανοποιούν ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες μπορεί να υποστηριχθούν βάσει των πραγματικών περιστατικών, και (Βλέπε: Παρ. Α14, Α33-Α38)

(γ) Είναι συνεπείς με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας βάσει εκείνου του πλαισίου. (Βλέπε: Παρ. Α15-Α16)

Τροποποιημένη Γνώμη Ελέγχου ή Συμπέρασμα Επισκόπησης, ή Παράγραφος Έμφασης Θέματος, Αναφορικά με την Πηγή από την Οποία οι Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες έχουν Αντληθεί, ή η Πηγή από την Οποία οι Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες της Αποκτώμενης ή της Εκποιούμενης Έχουν Αντληθεί

23. Τροποποιημένη γνώμη ελέγχου ή συμπέρασμα επισκόπησης μπορεί να έχει εκδοθεί αναφορικά είτε με την πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί είτε με την πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης έχουν αντληθεί, ή να έχει εκδοθεί έκθεση που περιέχει παράγραφο έμφασης θέματος αναφορικά με τέτοια πηγή. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αν ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός δεν απαγορεύουν τη χρήση τέτοιας πηγής, ο επαγγελματίας πρέπει να αξιολογήσει:

(α) Την πιθανή συνέπεια ως προς το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, (Βλέπε: Παρ. Α39)

(β) Σε ποια επιπλέον ενδεδειγμένη ενέργεια πρέπει να προβεί, και (Βλέπε: Παρ. Α40)

(γ) Εάν υπάρχει οποιαδήποτε επίπτωση στην ικανότητα του επαγγελματία να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με τους όρους της ανάθεσης, περιλαμβανομένης κάθε επίπτωσης επί της έκθεσής του.

Μη Ενδεδειγμένη Πηγή από την Οποία Έχουν Αντληθεί οι Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή Μη Ενδεδειγμένες Προ-φόρμα Προσαρμογές

24. Εάν, στη βάση των διαδικασιών που εκτελέστηκαν, ο επαγγελματίας διαπιστώσει ότι το υπεύθυνο μέρος έχει:

(α) Χρησιμοποιήσει μη ενδεδειγμένη πηγή από την οποία έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, ή

(β) Παραλείψει μια προ-φόρμα προσαρμογή που πρέπει να περιληφθεί, και εφαρμόσει μια προ-φόρμα προσαρμογή που δεν είναι σύμφωνη με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια ή έχει εφαρμόσει με οποιοδήποτε μη ενδεδειγμένο τρόπο μια προ-φόρμα προσαρμογή,

Ο επαγγελματίας πρέπει να συζητήσει το θέμα με το υπεύθυνο μέρος. Αν ο επαγγελματίας δεν δύναται να συμφωνήσει με το υπεύθυνο μέρος ως προς το πώς το θέμα πρέπει να επιλυθεί, ο επαγγελματίας πρέπει να αξιολογήσει σε ποιες πρόσθετες ενέργειες πρέπει να προβεί. (Βλέπε: Παρ. Α40)

Απόκτηση Τεκμηρίων για τους Υπολογισμούς Εντός των Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών πληροφοριών

25. Ο επαγγελματίας πρέπει να εξετάσει εάν οι υπολογισμοί στις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι αριθμητικά ακριβείς.

Αξιολόγηση της Παρουσίασης των Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών πληροφοριών

26. Ο επαγγελματίας πρέπει να αξιολογεί την παρουσίαση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αυτό περιλαμβάνει εξέταση:

(α) Της συνολικής παρουσίασης και της δομής των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, περιλαμβανομένου του εάν έχουν ξεκάθαρο τίτλο ώστε να διακρίνονται από τις ιστορικές ή άλλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, (Βλέπε: Παρ. Α2-Α3)

(β) Του εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες και οι σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις επεξηγούν την επίπτωση του γεγονότος ή της συναλλαγής με τρόπο που δεν είναι παραπλανητικός, (Βλέπε: Παρ. Α41)

(γ) Του εάν παρέχονται ενδεδειγμένες γνωστοποιήσεις με τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καθιστούν ικανούς τους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν την παρεχόμενη πληροφόρηση, και (Βλέπε: Παρ. Α42)

(δ) Του εάν ο επαγγελματίας είναι ενήμερος για τυχόν σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί τα οποία μπορεί να απαιτούν παραπομπή, ή γνωστοποίηση στις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες. (Βλέπε: Παρ. Α43)

27. Ο επαγγελματίας πρέπει να αναγνώσει τις λοιπές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο ενημερωτικό δελτίο που περιέχει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες, για να διαπιστώσει αν υπάρχουν σημαντικές ασυνέπειες με τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Εάν, κατά την ανάγνωση των λοιπών πληροφοριών, ο επαγγελματίας διαπιστώσει σημαντική ασυνέπεια ή καταστεί ενήμερος για σημαντικό σφάλμα περί τα γεγονότα, ο επαγγελματίας πρέπει να συζητήσει το θέμα με το υπεύθυνο μέρος. Εάν η διόρθωση κρίνεται αναγκαία και το υπεύθυνο μέρος αρνείται να το πράξει, ο επαγγελματίας πρέπει να προβεί σε περαιτέρω κατάλληλες ενέργειες. (Βλέπε: Παρ. Α44)

Έγγραφες Διαβεβαιώσεις

28. Ο επαγγελματίας πρέπει να ζητά έγγραφες διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος:

(α) Ότι κατά την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, το υπεύθυνο μέρος έχει προσδιορίσει όλες τις ενδεδειγμένες προ-φόρμα προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επεξήγηση της επίπτωσης του γεγονότος ή της συναλλαγής κατά την ημερομηνία ή για την περίοδο της επεξήγησης, και (Βλέπε: Παρ. Α45),

(β) Ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων.

Διαμόρφωση της Γνώμης

29. Ο επαγγελματίας πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, από το υπεύθυνο μέρος βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. (Βλέπε: Παρ. Α46- Α48)

30. Για τη διαμόρφωση της γνώμης, ο επαγγελματίας πρέπει να συνάγει συμπέρασμα για το εάν έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σχετικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν περιέχουν ουσιώδεις παραλείψεις ή μη ενδεδειγμένη χρήση ή εφαρμογή προ-φόρμα προσαρμογών. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να περιλαμβάνει αξιολόγηση του εάν το υπεύθυνο μέρος έχει επαρκώς γνωστοποιήσει και περιγράψει τα εφαρμοζόμενα κριτήρια κατά την έκταση που αυτά δεν είναι δημόσια διαθέσιμα. (Βλέπε: Παρ. Α49 -Α50)

Τύπος της Γνώμης

Μη τροποποιημένη γνώμη

31. Ο επαγγελματίας πρέπει να εκφράζει μη τροποποιημένη γνώμη όταν συμπεραίνει ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, από το υπεύθυνο μέρος βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων.

Τροποποιημένη Γνώμη

32. Σε πολλές δικαιοδοσίες, ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός δεν επιτρέπει τη δημοσιοποίηση ενημερωτικού δελτίου που περιέχει τροποποιημένη γνώμη αναφορικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. Όταν συμβαίνει αυτό και ο επαγγελματίας, παρόλα αυτά, καταλήγει ότι είναι ενδεδειγμένη η τροποποιημένη γνώμη σύμφωνα με ΔΠΑΔ 3000, πρέπει να συζητήσει το θέμα με το υπεύθυνο μέρος. Εάν το υπεύθυνο μέρος δεν συμφωνεί να προβεί στις δέουσες αλλαγές, ο επαγγελματίας πρέπει:

(α) Να μην εκδώσει την έκθεση,

(β) Να αποσυρθεί από την ανάθεση, ή

(γ) Να εξετάσει τη λήψη νομικής συμβουλής.

33. Σε κάποιες δικαιοδοσίες, ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να μην απαγορεύει τη δημοσιοποίηση ενημερωτικού δελτίου που περιέχει τροποποιημένη γνώμη αναφορικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. Σε τέτοιες δικαιοδοσίες, εάν ο επαγγελματίας κρίνει ότι ενδείκνυται η τροποποίηση της γνώμης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ 3000, πρέπει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΑΔ 3000[5] αναφορικά με τις τροποποιημένες γνώμες.

[5] ΔΠΑΔ 3000, παράγραφοι 51-52

Παράγραφος έμφασης θέματος

34. Σε κάποιες περιπτώσεις, ο επαγγελματίας μπορεί να θεωρήσει αναγκαίο να εφιστήσει την προσοχή των χρηστών σε ένα θέμα που παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται στις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή στις επισυναπτόμενες επεξηγηματικές σημειώσεις. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν, κατά τη γνώμη του επαγγελματία, το θέμα είναι τέτοιας σπουδαιότητας που είναι καθοριστικό για τους χρήστες να κατανοήσουν εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο επαγγελματίας πρέπει να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια ότι το θέμα δεν επηρεάζει το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. Τέτοια παράγραφος πρέπει να αναφέρεται μόνο στην πληροφόρηση που παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται στις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή στις συνοδευτικές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Κατάρτιση της Έκθεσης Διασφάλισης

35. Η έκθεση του επαγγελματία πρέπει να περιλαμβάνει τα κατωτέρω βασικά στοιχεία: (Βλέπε: Παρ. Α57)

(α) Τίτλο που δείχνει καθαρά ότι η έκθεση είναι ανεξάρτητη έκθεση διασφάλισης, (Βλέπε: Παρ. Α51)

(β) Αποδέκτη(ες), όπως έχει συμφωνηθεί στους όρους της ανάθεσης, (Βλέπε: Παρ. Α52)

(γ) Εισαγωγικές παραγράφους που αναφέρουν: (Βλέπε: Παρ. Α53)

(ι) Τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες,

(ιι) Την πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, και το εάν έχει δημοσιοποιηθεί, ή όχι, έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης επί αυτής της πηγής,

(ιιι) Την περίοδο που καλύπτουν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες, ή την ημερομηνία τους, και

(ιv) Παραπομπή στα εφαρμοζόμενα κριτήρια βάσει των οποίων το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες, καθώς και την πηγή των κριτηρίων,

(δ) Δήλωση ότι το υπεύθυνο μέρος είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων,

(ε) Περιγραφή των ευθυνών του επαγγελματία, περιλαμβανομένων δηλώσεων ότι:

(i) Η ευθύνη του επαγγελματία είναι να εκφράσει γνώμη για το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, από το υπεύθυνο μέρος, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων,

(ii) Για σκοπούς της ανάθεσης ο επαγγελματίας δεν είναι υπεύθυνος για την επικαιροποίηση ή την επανέκδοση οποιωνδήποτε εκθέσεων ή γνωμών επί οποιωνδήποτε ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ούτε έχει ο επαγγελματίας, στα πλαίσια αυτής της ανάθεσης, διενεργήσει έλεγχο ή επισκόπηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, και

(iii) Ο σκοπός των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο είναι μόνο να επεξηγήσει την επίπτωση ενός σημαντικού γεγονότος ή συναλλαγής επί μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας, ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε μια προγενέστερη ημερομηνία που επιλέχθηκε για σκοπούς της επεξήγησης. Συνεπώς, ο επαγγελματίας δεν παρέχει οποιαδήποτε διασφάλιση ότι το πραγματικό αποτέλεσμα του γεγονότος ή της συναλλαγής σε εκείνη την ημερομηνία θα ήταν όπως παρουσιάζεται,

(στ) Δήλωση ότι η ανάθεση εκτελέστηκε σύμφωνα με το ΔΠΑΔ 3420 Αναθέσεις Διασφάλισης για Υποβολή Έκθεσης επί της Κατάρτισης Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών Που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο, το οποίο απαιτεί από τον επαγγελματία να συμμορφώνεται με απαιτήσεις δεοντολογίας και να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες για να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει, από κάθε ουσιώδη άποψη, τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων,

(ζ) Δηλώσεις ότι:

(i) Μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για έκδοση έκθεσης αναφορικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, συνεπάγεται την εκτέλεση διαδικασιών για την εκτίμηση του εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν από το υπεύθυνο μέρος στην κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών παρέχουν εύλογη βάση για την παρουσίαση των σημαντικών επιπτώσεων που αποδίδονται ευθέως στο γεγονός ή τη συναλλαγή, καθώς και για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων για το εάν:

- Οι σχετικές προ-φόρμα προσαρμογές ενσωματώνουν κατάλληλα τις επιπτώσεις εκείνων των κριτηρίων, και
- Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες αντικατοπτρίζουν την κατάλληλη εφαρμογή εκείνων των προσαρμογών στις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

(ii) Οι διαδικασίες που επιλέγονται εξαρτώνται από την κρίση του επαγγελματία, με βάση την κατανόησή του για τη φύση της οντότητας, το γεγονός ή τη συναλλαγή, αναφορικά με τα οποία οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτιστεί, και άλλες σχετικές με την ανάθεση περιστάσεις, και

(iii) Η ανάθεση επίσης συνεπάγεται αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών,

(η) Εκτός αν διαφορετικά προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό, η γνώμη του επαγγελματία που χρησιμοποιεί μία από τις κατωτέρω φράσεις που θεωρούνται ισοδύναμες: (Βλέπε: Παρ. Α54-Α56)

(i) Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των [εφαρμοζόμενα κριτήρια], ή

(ii) Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί κατάλληλα σύμφωνα με την καθοριζόμενη βάση.

(θ) Την υπογραφή του επαγγελματία

(ι) Την ημερομηνία της έκθεσης, και

(κ) Τον τόπο της δικαιοδοσίας που ο επαγγελματίας ασκεί δραστηριότητα.

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΑΔ (Βλέπε: Παρ.1)

Α1. Το παρόν πρότυπο δεν αφορά περιστάσεις που οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρέχονται ως τμήμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σκοπός των Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικών πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο (Βλέπε: Παρ.4, 11(γ), 14(γ), 26(α))

Α2. Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες συνοδεύονται από σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις που συχνά γνωστοποιούν θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο Α42.

Α3. Διαφορετικές παρουσιάσεις προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί να περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο, ανάλογα με τη φύση του γεγονότος ή της συναλλαγής και του τρόπου με τον οποίο το υπεύθυνο μέρος προτίθεται να επεξηγήσει την επίπτωση τέτοιου γεγονότος ή συναλλαγής επί των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας. Για παράδειγμα η οντότητα μπορεί να αποκτήσει ένα αριθμό επιχειρήσεων πριν μια αρχική δημόσια προσφορά. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το υπεύθυνο μέρος μπορεί να επιλέξει να παρουσιάσει μια προ-φόρμα κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων για να επεξηγήσει την επίπτωση των αποκτήσεων στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας και σε βασικούς δείκτες, όπως υποχρεώσεις προς ίδια κεφάλαια, ως εάν οι αποκτηθείσες επιχειρήσεις να είχαν συνδυαστεί με την οντότητα σε προγενέστερη ημερομηνία. Το υπεύθυνο μέρος μπορεί επίσης να επιλέξει να παρουσιάσει προ-φόρμα κατάσταση αποτελεσμάτων για να επεξηγήσει πως θα ήταν τα αποτελέσματα των λειτουργιών για την περίοδο που έληξε εκείνη την ημερομηνία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η φύση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί να περιγράφεται με τίτλους όπως «Προ-φόρμα Κατάσταση Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1» και «Προ-φόρμα Κατάσταση Αποτελεσμάτων για το Έτος που Έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1».

Κατάρτιση των Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικών πληροφοριών

Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες (Βλέπε: Παρ.5, 11(στ), 14(α))

Α4. Σε πολλές περιπτώσεις, η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί είναι δημοσιοποιημένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, όπως οι ετήσιες ή οι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Α5. Ανάλογα με το πώς το υπεύθυνο μέρος επιλέγει να επεξηγήσει την επίπτωση του γεγονότος ή της συναλλαγής, οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν είτε:

- ένα ή περισσότερα συστατικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως μια κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και μια κατάσταση συνολικού εισοδήματος, είτε
- κατάλληλα συνεπτυγμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες προερχόμενες από μία πλήρη σειρά χρημα-

τοοικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα μια κατάσταση καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

Φύση της Ανάθεσης Εύλογης Διασφάλισης (Βλέπε: Παρ. Α6)

Α6. Σε αυτό το ΔΠΑΔ, η περιγραφή των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως «καταρτισμένες με ενδεδειγμένο τρόπο» σημαίνει ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, από τα υπεύθυνο μέρος βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων.

Ορισμοί

Εφαρμοζόμενα Κριτήρια (Βλέπε: Παρ. 11(α))

Α7. Όταν δεν υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, το υπεύθυνο μέρος θα έχει αναπτύξει κριτήρια βάσει, για παράδειγμα, της πρακτικής σε συγκεκριμένο κλάδο ή των κριτηρίων μιας δικαιοδοσίας που έχει θεσπίσει κριτήρια, και θα έχει γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός.

Α8. Τα εφαρμοζόμενα κριτήρια για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών θα είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις εάν πληρούν τα μέτρα σύγκρισης που παρατίθενται στην παράγραφο 14.

Α9. Οι συνοδευτικές επεξηγηματικές σημειώσεις μπορεί να περιλαμβάνουν κάποιες πρόσθετες λεπτομέρειες αναφορικά με τα κριτήρια για να περιγράψουν τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η επεξήγηση των επιπτώσεων του συγκεκριμένου γεγονότος ή της συναλλαγής. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Την ημερομηνία κατά την οποία το γεγονός υποτίθεται ότι έχει συμβεί ή η συναλλαγή έχει συναφθεί.
- Την προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για την κατανομή του εισοδήματος, των γενικών εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μεταξύ των σχετικών επιχειρήσεων σε μια αποεπένδυση.

Αποδοχή Ανάθεσης

Δυνατότητες και Ικανότητα για την Εκτέλεση της Ανάθεσης (Βλέπε: Παρ. 13 (α))

Α10. Ο Κώδικας του ΣΔΠΔΛ απαιτεί από τον επαγγελματία να διατηρεί κατάλληλη επαγγελματική γνώση και ικανότητες, περιλαμβανομένης της επίγνωσης και της κατανόησης των σχετικών τεχνικών, επαγγελματικών και επιχειρηματικών εξελίξεων, ώστε να παρέχει ικανοποιητικές επαγγελματικές υπηρεσίες[6]. Στα πλαίσια αυτής της απαίτησης του Κώδικα του ΣΔΠΔΛ, οι σχετικές δυνατότητες και ικανότητα για διενέργεια της ανάθεσης περιλαμβάνουν επίσης θέματα όπως τα ακόλουθα:

- Γνώση και εμπειρία του κλάδου στον οποίο η οντότητα λειτουργεί,
- Κατανόηση των σχετικών νόμων και κανονισμών που διέπουν την κεφαλαιαγορά, καθώς και των σχετικών εξελίξεων,
- Κατανόηση των απαιτήσεων εγγραφής του σχετικού χρηματιστηρίου αξιών καθώς και συναλλαγών στην κεφαλαιαγορά, όπως συγχωνεύεις, αποκτήσεις και προσφορές τίτλων,
- Εξοικείωση με τη διαδικασία κατάρτισης ενημερωτικού δελτίου και εγγραφής τίτλων στο χρηματιστήριο αξιών, και
- Γνώση των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των πηγών από τις οποίες έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, και κατά περίπτωση, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου.

Η Ευθύνη του Υπεύθυνου Μέρους (Βλέπε: Παρ. 13(ζ))

Α11. Μια ανάθεση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ εκτελείται στη βάση ότι το υπεύθυνο μέρος έχει γνώση και κατανόηση ότι έχει τις ευθύνες που παρατίθενται στην παράγραφο 13(ζ). Σε κάποιες δικαιοδοσίες, τέτοιες ευθύνες μπορεί να εξειδικεύονται στο σχετικό νόμο ή κανονισμό. Σε άλλες, μπορεί να υπάρχει περιορισμένος ή καθόλου νομικός ή ρυθμιστικός ορισμός τέτοιων ευθυνών. Μια ανάθεση διασφάλισης για υποβολή έκθεσης ως προς το εάν προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων στηρίζεται στην παραδοχή ότι:

(α) Ο ρόλος του επαγγελματία δεν συνεπάγεται την ανάληψη ευθύνης για την κατάρτιση τέτοιων πληροφοριών, και

(β) Ο επαγγελματίας έχει εύλογη προσδοκία απόκτησης των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την ανάθεση.

Συνεπώς, η υπόθεση είναι θεμελιώδης για την εκτέλεση της ανάθεσης. Για την αποφυγή παρανόησης, συμφωνείται με το υπεύθυνο μέρος ότι αναγνωρίζει και κατανοεί ότι έχει τέτοιες ευθύνες, στα πλαίσια της συμφωνίας και καταγραφής των όρων της ανάθεσης που απαιτείται από το ΔΠΑΔ 3000[7].

Α12. Εάν νόμος ή κανονισμός περιγράφει σε επαρκή λεπτομέρεια τους όρους της ανάθεσης, ο επαγγελματίας χρειάζεται μόνο να καταγράψει το γεγονός ότι τέτοιος νόμος ή κανονισμός εφαρμόζεται και ότι το υπεύθυνο μέρος αναγνωρίζει και κατανοεί τις ευθύνες του, που παρατίθενται στην παράγραφο 13(ζ).

Σχεδιασμός και Διενέργεια της Ανάθεσης

Αξιολόγηση της Καταλληλότητας των Εφαρμοζόμενων Κριτηρίων

Ευθέως Αποδιδόμενες Προσαρμογές (Βλέπε: Παρ.14 (β) (ι), 22(α))

Α13. Είναι αναγκαίο οι προ-φόρμα προσαρμογές να αποδίδονται ευθέως στο γεγονός ή τη συναλλαγή, ώστε να αποφεύγεται το ενδεχόμενο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες να αντικατοπτρίζουν θέματα που δεν προκύπτουν αποκλειστικά ως αποτέλεσμα του γεγονότος ή τα οποία δεν είναι αναπόσπαστο μέρος της συναλλαγής. Στις ευθέως αποδιδόμενες προσαρμογές δεν περιλαμβάνονται εκείνες που σχετίζονται με μελλοντικά γεγονότα ή εξαρτώνται από ενέργειες που πρόκειται να αναληφθούν όταν η συναλλαγή έχει ολοκληρωθεί, ακόμα και εάν τέτοιες ενέργειες είναι καθοριστικές για τη συμμετοχή της οντότητας στη συναλλαγή (για παράδειγμα, κλείσιμο των πλεοναζουσών εγκαταστάσεων μετά από μια απόκτηση).

Προσαρμογές που μπορούν να υποστηριχθούν από τα πραγματικά γεγονότα (Βλέπε: Παρ.14 (β) (ιι), 22(β))

Α14. Είναι επίσης αναγκαίο οι προ-φόρμα προσαρμογές να μπορούν να υποστηριχθούν βάσει των πραγματικών γεγονότων, ώστε να παρέχουν αξιόπιστη βάση για τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Προσαρμογές που μπορούν να υποστηριχθούν βάσει των πραγματικών γεγονότων είναι αυτές που μπορούν να προσδιοριστούν με αντικειμενικό τρόπο. Πηγές για

[6] Κώδικας του ΣΔΠΔΛ, παράγραφοι 130.1-130.3

[7] ΔΠΑΔ 3000, παράγραφος 10

υποστήριξη βάσει πραγματικών γεγονότων των προ-φόρμα προσαρμογών, για παράδειγμα, περιλαμβάνουν:

● Συμβάσεις αγορών και πωλήσεων.

● Έγγραφα για τη χρηματοδότηση του γεγονότος ή της συναλλαγής, όπως συμφωνίες δανεισμού.

● Εκθέσεις ανεξάρτητων αποτιμήσεων.

● Δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

● Λοιπές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε ενημερωτικό δελτίο.

● Σχετικές νομικές ή κανονιστικές ρυθμίσεις, όπως αυτές της φορολογικής νομοθεσίας.

● Συμβάσεις απασχόλησης.

● Ενέργειες των προσώπων που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση.

Προσαρμογές που είναι Συνεπείς με το Εφαρμοζόμενο από την Οντότητα Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τις Λογιστικές Πολιτικές της Βάσει Εκείνου του Πλαισίου (Βλέπε: Παρ.11 (β) (ιι), 24(β) (ιι), 22(γ))

Α15. Για να έχουν νόημα οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες, είναι αναγκαίο οι προ-φόρμα προσαρμογές να είναι συνεπείς με το εφαρμοζόμενο από την οντότητα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές της βάσει εκείνου του πλαισίου. Στα πλαίσια μιας επιχειρηματικής συνένωσης, για παράδειγμα, η κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων συνεπάγεται εξέταση θεμάτων, όπως τα κατωτέρω:

● Εάν υπάρχουν διαφορές μεταξύ των λογιστικών πολιτικών του αποκτώμενου και εκείνων της οντότητας, και

● Εάν οι λογιστικές πολιτικές για συναλλαγές που αναλήφθηκαν από τον αποκτώμενο στις οποίες δεν συμμετείχε προηγουμένως η οντότητα, είναι πολιτικές που η οντότητα θα είχε υιοθετήσει για τέτοιες συναλλαγές σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες περιστάσεις της.

Α16. Εξέταση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών της οντότητας μπορεί επίσης να είναι αναγκαία σε κάποιες περιστάσεις. Για παράδειγμα, ως μέρος του γεγονότος ή της συναλλαγής, η οντότητα μπορεί να προτείνει την έκδοση σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων για πρώτη φορά. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να είναι αναγκαίο να εξετασθεί:

● Εάν το υπεύθυνο μέρος έχει επιλέξει τις ενδεδειγμένες λογιστικές πολιτικές για να χρησιμοποιηθούν για τη λογιστικοποίηση τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο από αυτή πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

● Εάν έχει εφαρμόσει κατάλληλα τέτοιες πολιτικές κατά την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Ουσιώδες Μέγεθος (Βλέπε: Παρ.16)

Α17. Το ουσιώδες μέγεθος αναφορικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων δεν εξαρτάται από ένα μόνο ποσοτικό μέτρο. Αντίθετα, εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή της μη ενδεδειγμένης εφαρμογής ενός στοιχείου της κατάρτισης όπως περιγράφεται την παράγραφο Α18, είτε υπάρχει είτε δεν υπάρχει πρόθεση για την παράληψη ή τη μη ενδεδειγμένη εφαρμογή. Η κρίση αναφορικά με θέματα του μεγέθους και της φύσης εξαρτάται ακολούθως από θέματα όπως:

● Το περιεχόμενο του γεγονότος ή της συναλλαγής.

● Το σκοπό για τον οποίο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες καταρτίζονται, και

● Τις σχετικές με την ανάθεση περιστάσεις.

Ο καθοριστικός παράγων θα μπορούσε να είναι το μέγεθος ή η φύση του θέματος, ή συνδυασμός των δύο.

Α18. Ο κίνδυνος οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες να μη θεωρηθούν ως συνταχθείσες, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων μπορεί να προκύψει όταν υπάρχουν τεκμήρια αναφορικά, για παράδειγμα, με:

● Χρήση μη ενδεδειγμένης πηγής από την οποία έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

● Εσφαλμένη άντληση των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών από ενδεδειγμένη πηγή.

● Αναφορικά με τις προσαρμογές, εσφαλμένη εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών ή έλλειψη συνέπειας των προσαρμογών με τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.

● Μη διενέργεια προσαρμογής απαιτούμενης από τα εφαρμοζόμενα κριτήρια.

● Διενέργεια προσαρμογής που δεν συνάδει με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια,

● Αριθμητικό ή υπαλληλικό λάθος στους υπολογισμούς εντός των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών,

● Ανεπαρκείς, εσφαλμένες ή παραληφθείσες γνωστοποιήσεις.

Απόκτηση Κατανόησης για τον τρόπο με τον οποίο το Υπεύθυνο Μέρος έχει Καταρτίσει τις Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες, και Λοιπές Περιστάσεις της Ανάθεσης (Βλέπε: Παρ.17)

Α19. Ο επαγγελματίας μπορεί να αποκτά κατανόηση μέσω συνδυασμού διαδικασιών, όπως:

● Διερευνητικά ερωτήματα προς το υπεύθυνο μέρος και άλλα μέλη του προσωπικού της οντότητας που εμπλέκονται στην κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

● Διερευνητικά ερωτήματα προς άλλα κατάλληλα μέρη, όπως εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οντότητας ή σύμβουλοι της οντότητας.

● Ανάγνωση της σχετικής υποστηρικτικής τεκμηρίωσης, όπως συμβάσεις και συμφωνίες.

● Ανάγνωση των πρακτικών των συνεδριάσεων των οργάνων που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση.

Ο Τρόπος με τον Οποίο το Υπεύθυνο Μέρος Έχει Καταρτίσει τις Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες ((Βλέπε: Παρ.17(β))

Α20. Ο επαγγελματίας μπορεί να αποκτά κατανόηση του τρόπου με τον οποίο το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες εξετάζοντας, για παράδειγμα:

● Την πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί.

● Τις ενέργειες που έγιναν από το υπεύθυνο μέρος για:

Να αντλήσει τις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες από την πηγή,

Να προσδιορίσει τις ενδεδειγμένες προ-φόρμα προσαρμογές, για παράδειγμα, πως το υπεύθυνο μέρος έχει αποκτήσει τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες

του αποκτώμενου κατά την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

● Την ικανότητα του υπεύθυνου μέρους σχετικά με την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών,

● Τη φύση και την έκταση της επίβλεψης από το υπεύθυνο μέρος του λοιπού προσωπικού της οντότητας που εμπλέκεται στην κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών,

● Την προσέγγιση του υπεύθυνου μέρους για τον προσδιορισμό των ενδεδειγμένων γνωστοποιήσεων για την υποστήριξη των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Α21. Σε μια επιχειρηματική συνένωση ή αποεπένδυση, περιοχές που μπορεί δημιουργούν πολυπλοκότητα κατά την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών περιλαμβάνουν τις κατανομές εισοδήματος, γενικών εξόδων, και περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μεταξύ των σχετικών επιχειρήσεων. Συνεπώς είναι σημαντικό ότι ο επαγγελματίας κατανοεί την προσέγγιση του υπεύθυνου μέρους και τα κριτήρια για αυτές τις κατανομές και ότι οι επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες γνωστοποιούν αυτά τα θέματα.

Φύση της Οντότητας και Κάθε Αποκτώμενης ή Εκποιούμενης (Βλέπε: Παρ.17(γ))

Α22. Ένας αποκτώμενος μπορεί να είναι μια ενσωματούμενη οντότητα ή μια διαχωρίσιμη μη ενσωματούμενη λειτουργία εντός μιας άλλης οντότητας, όπως ένας τομέας, υποκατάστημα ή γραμμή δραστηριότητας. Μια εκποιούμενη μπορεί να είναι μια ενσωματούμενη οντότητα, όπως μια θυγατρική ή κοινοπραξία, ή μια διαχωρίσιμη λειτουργία εντός μιας οντότητας όπως ένας τομέας, υποκατάστημα ή γραμμή δραστηριότητας.

Α23. Ο επαγγελματίας μπορεί να έχει πλήρως ή μερικώς την απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και κάθε αποκτώμενης ή εκποιούμενης, καθώς και του αντίστοιχου περιβάλλοντος, εάν ο επαγγελματίας έχει ελέγξει ή επισκοπήσει τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες τους.

Σχετικοί Παράγοντες Αναφορικά με τον Κλάδο, Νομικά ή Κανονιστικά Θέματα, και Άλλοι Εξωτερικοί Παράγοντες (Βλέπε: Παρ.17(γ))

Α24. Οι σχετικοί παράγοντες του κλάδου περιλαμβάνουν συνθήκες όπως το περιβάλλον ανταγωνισμού, σχέσεις με πελάτες και προμηθευτές και τεχνολογικές εξελίξεις. Παραδείγματα θεμάτων που ο επαγγελματίας δύναται να εξετάσει είναι τα παρακάτω:

● Η αγορά και ο ανταγωνισμός, περιλαμβανομένων της ζήτησης, της δυναμικότητας και του ανταγωνισμού βάσει τιμών.

● Οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές του κλάδου.

● Η κυκλική ή εποχική δραστηριότητα.

● Η τεχνολογία που σχετίζεται με τα προϊόντα της οντότητας.

Α25. Σχετικοί παράγοντες αναφορικά με νομικά ή κανονιστικά θέματα περιλαμβάνουν το νομικό και κανονιστικό περιβάλλον. Μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς βάσει του οποίου η οντότητα ή, κατά περίπτωση, ο αποκτώμενος καταρτίζει τις περιοδικές του χρηματοοικονομικές πληροφορίες, καθώς και το νομικό και πολιτικό περιβάλλον. Παραδείγματα θεμάτων που ο επαγγελματίας δύναται να εξετάσει είναι τα παρακάτω:

● Οι ιδιαίτερες λογιστικές πρακτικές του κλάδου.

● Το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο για ένα κλάδο που υπόκειται σε ρύθμιση.

● Οι νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις που επηρεάζουν σημαντικά τις λειτουργίες της οντότητας και, κατά περίπτωση, τις λειτουργίες της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων άμεσης εποπτείας.

● Η φορολογία.

● Οι τρέχουσες κρατικές πολιτικές που επηρεάζουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας, και κατά περίπτωση, της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης, όπως οι νομισματικές πολιτικές (περιλαμβανομένων των ελέγχων ξένου συναλλάγματος), οι δημοσιονομικές πολιτικές, τα χρηματοοικονομικά κίνητρα (για παράδειγμα προγράμματα κρατικής ενίσχυσης), και οι πολιτικές δασμών και περιορισμού του εμπορίου.

● Περιβαλλοντικές απαιτήσεις που επηρεάζουν τον κλάδο και την επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας ή της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης.

Α26. Παραδείγματα άλλων εξωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν την οντότητα και, κατά περίπτωση, την αποκτώμενη ή την εκποιούμενη, τους οποίους ο επαγγελματίας μπορεί να εξετάσει, περιλαμβάνουν τις γενικές οικονομικές συνθήκες, τα επιτόκια και τη διαθεσιμότητα χρηματοδότησης, τον πληθωρισμό ή τη μεταβολή της ισοτιμίας του νομίσματος.

Απόκτηση Τεκμηρίων για την Καταλληλότητα της Πηγής από την Οποία οι Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες Έχουν Αντληθεί

Σχετικοί Παράγοντες προς Εξέταση (Βλέπε: Παρ. 14(α), 18)

Α27. Παράγοντες που επηρεάζουν την καταλληλότητα της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, περιλαμβάνουν το εάν υπάρχει έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης επί της πηγής και εάν η πηγή:

● Είναι αποδεκτή ή επιβάλλεται ειδικά από το σχετικό νόμο ή κανονισμό, είναι αποδεκτή από το σχετικό χρηματιστήριο αξιών προς το οποίο το ενημερωτικό δελτίο πρόκειται να υποβληθεί, ή χρησιμοποιείται ως πηγή σύμφωνα με τις συνήθειες και πρακτικές της αγοράς.

● Δύναται καθαρά να προσδιοριστεί.

● Αντιπροσωπεύει μια εύλογη αφετηρία για κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών στα πλαίσια του γεγονότος ή της συναλλαγής, περιλαμβανομένου του εάν είναι συνεπής με τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας και αναφέρεται σε κατάλληλη ημερομηνία ή καλύπτει μια ενδεδειγμένη περίοδο.

Α28. Η έκθεση ελέγχου ή το συμπέρασμα επισκόπησης επί της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, μπορεί να έχουν εκδοθεί από άλλο επαγγελματία. Σε αυτή την περίπτωση, δεν μειώνεται η ανάγκη του επαγγελματία που πρόκειται να εκδώσει έκθεση βάσει αυτού του ΔΠΑΔ για κατανόηση της οντότητας και των λογιστικών πρακτικών και πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς που αυτή χρησιμοποιεί, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 17(γ) και (ε), καθώς και για να πεισθεί ότι η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί είναι ενδεδειγμένη.

Μη Ύπαρξη Έκθεσης Ελέγχου ή Συμπεράσματος Επισκόπησης επί της Πηγής από την Οποία οι Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες Έχουν Αντληθεί (Βλέπε: Παρ. 19)

Α29. Όταν δεν υπάρχει έκθεση ελέγχου ή συμπέρασμα επισκόπησης επί της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, είναι αναγκαίο ο επαγγελματίας να εκτελέσει διαδικασίες αναφορικά με την καταλληλότητα αυτής της πηγής. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν τη φύση και την έκταση αυτών των διαδικασιών περιλαμβάνουν:

● Το εάν ο επαγγελματίας έχει προηγουμένως ελέγξει ή επισκοπήσει τις ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας, και τη γνώση του για την οντότητα από τέτοια ανάθεση.

● Το πόσο πρόσφατα ελέγχθηκαν ή επισκοπήθηκαν οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας.

● Το εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας υπόκεινται σε περιοδική επισκόπηση από τον επαγγελματία, για παράδειγμα, για σκοπούς εκπλήρωσης των κανονιστικών απαιτήσεων καταχώρισης.

Α30. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας για την αμέσως προηγούμενη περίοδο σε σχέση με την περίοδο της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, είναι πιθανό να έχουν ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, ακόμα και αν η ίδια η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, δεν έχει. Για παράδειγμα, η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί μπορεί να είναι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δεν έχουν ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, ενώ οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας για το αμέσως προηγούμενο χρηματοοικονομικό έτος μπορεί να έχουν ελεγχθεί. Σε αυτή την περίπτωση, διαδικασίες που ο επαγγελματίας μπορεί να εκτελέσει, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες της παραγράφου Α29, αναφορικά με την καταλληλότητα της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, περιλαμβάνουν:

● Υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων προς το υπεύθυνο μέρος σχετικά με:

Τη σειρά ενεργειών βάσει των οποίων η πηγή έχει καταρτισθεί και την αξιοπιστία των υποστηρικτικών λογιστικών αρχείων προς τα οποία η πηγή συμφωνείται.

Το εάν όλες οι συναλλαγές έχουν καταγραφεί.

Το εάν η πηγή έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.

Το εάν υπάρχουν οποιεσδήποτε αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές από την πλέον πρόσφατη ελεγμένη ή επισκοπημένη περίοδο και, εάν ναι, πως τέτοιες αλλαγές έχουν αντιμετωπισθεί.

Την εκτίμησή του για τον κίνδυνο η πηγή να εμπεριέχει ουσιώδες σφάλμα, ως αποτέλεσμα απάτης.

Την επίδραση αλλαγών στις επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργίες της οντότητας.

● Εάν ο επαγγελματίας έχει ελέγξει ή επισκοπήσει τις αμέσως προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, εξέταση των ευρημάτων τέτοιου ελέγχου ή επισκόπησης και του εάν αυτά μπορεί να υποδηλώνουν ενδεχόμενα θέματα για την κατάρτιση της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί.

● Επαλήθευση των πληροφοριών που παρέχονται από το υπεύθυνο μέρος σε απάντηση των διερευνητικών ερωτημάτων του επαγγελματία, όταν οι απαντήσεις εμφανίζονται ασυνεπείς με την κατανόηση της οντότητας από τον επαγγελματία ή με τις περιστάσεις της ανάθεσης.

● Σύγκριση της πηγής με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες της αντίστοιχης προηγούμενης περιόδου και, κατά περίπτωση, τις αμέσως προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, καθώς και συζήτηση των σημαντικών αλλαγών με το υπεύθυνο μέρος.

Ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες της οντότητας που δεν έχουν ποτέ ελεγχθεί ή επισκοπηθεί (Βλέπε: Παρ. 13 (ε))

Α31. Εκτός της περίπτωσης μιας οντότητας που συστάθηκε για σκοπούς της συναλλαγής και η οποία δεν είχε ποτέ εμπορική δραστηριότητα, είναι απίθανο σχετικός νόμος ή κανονισμός να επιτρέπει στην οντότητα να εκδώσει ενημερωτικό δελτίο, εάν οι χρηματοοικονομικές της πληροφορίες δεν έχουν ποτέ ελεγχθεί ή επισκοπηθεί.

Απόκτηση Τεκμηρίων για την Καταλληλότητα των Προ-φόρμα Προσαρμογών

Προσδιορισμός της Καταλληλότητας των Προ-φόρμα Προσαρμογών (Βλέπε: Παρ. 21)

Α32. Με βάση την κατανόηση του για το πώς το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες και άλλες περιστάσεις της ανάθεσης, ο επαγγελματίας μπορεί να αποκτήσει τεκμήρια αναφορικά με το εάν το υπεύθυνο μέρος έχει προσδιορίσει κατάλληλα τις αναγκαίες προ-φόρμα προσαρμογές μέσω συνδυασμού διαδικασιών όπως:

● Αξιολόγηση του λελογισμένου της προσέγγισης του υπεύθυνου μέρους κατά τον προσδιορισμό των κατάλληλων προ-φόρμα προσαρμογών, για παράδειγμα, αξιολόγηση της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της καταλληλότητας της κατανομής του εισοδήματος, των γενικών εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μεταξύ των σχετικών επιχειρήσεων.

● Υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων στα αρμόδια πρόσωπα εντός του αποκτώμενου, αναφορικά με την προσέγγιση κατά την άντληση των χρηματοοικονομικών του πληροφοριών από αυτόν.

● Αξιολόγηση των συγκεκριμένων χαρακτηριστικών των σχετικών συμβάσεων, συμφωνιών ή άλλων εγγράφων.

● Υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων στους συμβούλους της οντότητας αναφορικά με ειδικά χαρακτηριστικά του γεγονότος ή της συναλλαγής και των σχετικών συμβάσεων και συμφωνιών που σχετίζονται με τον προσδιορισμό των κατάλληλων προσαρμογών.

● Αξιολόγηση των σχετικών αναλύσεων και φύλλων εργασίας που καταρτίστηκαν από το υπεύθυνο μέρος και το λοιπό προσωπικό της οντότητας που ενεπλάκη στην κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

● Απόκτηση τεκμηρίων για την επίβλεψη από το υπεύθυνο μέρος του προσωπικού της οντότητας που ενεπλά-

κη στην κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

- Διενέργεια αναλυτικών διαδικασιών.

Υποστήριξη Βάσει Πραγματικών Περιστατικών των Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών Αποκτούμενης ή Εκποιούμενης που Περιλαμβάνονται στις Προ-Φόρμα Προσαρμογές (Βλέπε: Παρ. 22 (β))

Χρηματοοικονομικές πληροφορίες της Εκποιούμενης

Α33. Στην περίπτωση αποεπένδυσης, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της εκποιούμενης θα αντληθούν από την πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, που συχνά είναι ελεγμένη ή επισκοπημένη. Η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί παρέχει συνεπώς για τον επαγγελματία τη βάση για να καθορίσει εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της εκποιούμενης υποστηρίζονται από τα πραγματικά γεγονότα. Σε τέτοια περίπτωση, θέματα προς εξέταση περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το εάν το εισόδημα και τα έξοδα που αποδίδονται στην εκποιούμενη και έχουν εγγραφεί σε ενοποιημένο επίπεδο αντικατοπτρίζονται κατάλληλα στις προ-φόρμα προσαρμογές.

Α34. Όταν η πηγή από την οποία έχουν αντληθεί οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν έχει ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, ο επαγγελματίας μπορεί να αναζητήσει καθοδήγηση στις παραγράφους Α29 -Α30 για να καθορίσει εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της εκποιούμενης υποστηρίζονται από τα πραγματικά γεγονότα.

Χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου

Α35. Η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί μπορεί να έχει ελεγχθεί ή επισκοπηθεί. Όταν η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί, έχει ελεγχθεί ή επισκοπηθεί από τον επαγγελματία, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου, με την επιφύλαξη τυχόν επιπτώσεων που προκύπτουν από τις περιστάσεις που σχολιάζονται στην παράγραφο 23, θα υποστηρίζονται από τα πραγματικά γεγονότα.

Α36. Η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί μπορεί να έχει ελεγχθεί ή επισκοπηθεί από άλλο επαγγελματία. Σε αυτή την περίπτωση, δεν μειώνεται η ανάγκη για τον επαγγελματία που εκδίδει έκθεση βάσει του παρόντος ΔΠΑΔ για απόκτηση κατανόησης του αποκτώμενου, των λογιστικών πρακτικών και πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς αυτού, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 17(γ) και (ε), και για να είναι ικανοποιημένος ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου υποστηρίζονται από τα πραγματικά περιστατικά.

Α37. Όταν η πηγή από την οποία έχουν αντληθεί οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου δεν έχει ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, είναι αναγκαίο για τον επιτηδευματία να εκτελέσει διαδικασίες αναφορικά με την καταλληλότητα της πηγής. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν τη φύση και την έκταση αυτών των διαδικασιών περιλαμβάνουν:

- Το εάν ο επαγγελματίας έχει προηγουμένως ελέγξει ή επισκοπήσει τις ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου, καθώς και η γνώση του επαγγελματία για τον αποκτώμενο από τέτοια ανάθεση.
- Το πόσο πρόσφατα οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου ελέγχθηκαν ή επισκοπήθηκαν.
- Το εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου υπόκεινται σε περιοδική επισκόπηση από τον επαγγελματία, για παράδειγμα, για σκοπούς εκπλήρωσης των κανονιστικών απαιτήσεων καταχώρισης.

Α38. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου της αμέσως προηγούμενης περιόδου των καταστάσεων της πηγής από τις οποίες έχουν αντληθεί οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου, συχνά έχουν ελεγχθεί ή επισκοπηθεί, έστω και εάν η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί, δεν έχει. Σε τέτοια περίπτωση, οι διαδικασίες που ο επαγγελματίας μπορεί να εκτελέσει, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες της παραγράφου Α37, αναφορικά με το εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου μπορούν να υποστηριχθούν από τα πραγματικά γεγονότα, περιλαμβάνουν:

- Την υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων προς τη διοίκηση του αποκτώμενου, σχετικά με:

Τη σειρά ενεργειών με τις οποίες η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί, καθώς και την αξιοπιστία των υποκείμενων λογιστικών αρχείων με τα οποία η πηγή έχει συμφωνηθεί.

Το εάν όλες οι συναλλαγές έχουν καταγραφεί.

Το εάν η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές του.

Το εάν έχουν λάβει χώρα οποιεσδήποτε αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές από την πλέον πρόσφατη ελεγμένη ή επισκοπημένη περίοδο, και αν αυτό συμβαίνει, πως αυτές οι αλλαγές έχουν αντιμετωπισθεί.

Την εκτίμησή της για τον κίνδυνο η πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη, ως αποτέλεσμα απάτης.

Την επίπτωση αλλαγών στις επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργίες του αποκτώμενου.

- Εάν ο επαγγελματίας έχει ελέγξει ή επισκοπήσει τις αμέσως προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, την εξέταση των σχετικών ευρημάτων και του εάν αυτά θα μπορούσαν να υποδηλώνουν οποιαδήποτε θέματα για την κατάρτιση της πηγής από την οποία έχουν αντληθεί οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου.
- Επαλήθευση των πληροφοριών που παρέχονται από τη διοίκηση του αποκτώμενου σε απάντηση διερευνητικών ερωτημάτων του επαγγελματία, όταν οι απαντήσεις εμφανίζονται ασυνεπείς με την κατανόηση του επαγγελματία για τον αποκτώμενο ή τις περιστάσεις της ανάθεσης.
- Σύγκριση της πηγής από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του αποκτώμενου έχουν αντληθεί με τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές πληροφορίες της προηγούμενης περιόδου και, κατά περίπτωση, με τις αμέσως προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, καθώς και συζήτηση των σημαντικών αλλαγών με τη διοίκηση του αποκτώμενου.

Τροποποιημένη Γνώμη Ελέγχου ή Τροποποιημένο Συμπέρασμα Επισκόπησης ή Παράγραφος Έμφασης

Θέματος, Αναφορικά με την Πηγή από την Οποία οι Μη Προσαρμοσμένες Χρηματοοικονομικές πληροφορίες Έχουν Αντληθεί ή την Πηγή από την Οποία οι Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες του Αποκτώμενου ή της Εκποιούμενης Έχουν Αντληθεί

Πιθανές Συνέπειες (Βλέπε: Παρ. 23 (α))

Α39. Το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες δύνανται να έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων, δεν επηρεάζεται αναγκαστικά από κάθε τροποποιημένη γνώμη έλεγχου ή τροποποιημένο συμπέρασμα επισκόπησης ή παράγραφο έμφαση θέματος, σε σχέση είτε με την πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες είτε με την πηγή από την οποία οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της αποκτώμενης ή της εκποιούμενης, έχουν αντληθεί. Για παράδειγμα, μια γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη μπορεί να έχει διατυπωθεί επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας λόγω μη γνωστοποίησης σε αυτές των αμοιβών εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομική αναφοράς. Εάν αυτή είναι η περίπτωση και οι εν λόγω χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται ως η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, τέτοια επιφύλαξη μπορεί να μην έχει συνέπεια για το εάν οι προ-φόρμα καταστάσεις καθαρών περιουσιακών στοιχείων και οι καταστάσεις αποτελεσμάτων δύνανται να συνταχθούν, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων.

Περαιτέρω Ενδεδειγμένες Ενέργειες (Βλέπε: Παρ. 23 (β), 24)

Α40. Περαιτέρω ενδεδειγμένες ενέργειες στις οποίες μπορεί να προβεί ο επαγγελματίας περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

● Αναφορικά με τις απαιτήσεις της παραγράφου 23(β): Συζήτηση του θέματος με το υπεύθυνο μέρος.

Όταν επιτρέπεται βάσει σχετικού νόμου ή κανονισμού, αναφορά στην έκθεση του επαγγελματία σε τροποποιημένη γνώμη ή σε τροποποιημένο συμπέρασμα επισκόπησης ή σε παράγραφο έμφασης θέματος, εάν κατά την επαγγελματική κρίση του επαγγελματία το θέμα είναι επαρκώς σχετικό και σημαντικό για τους χρήστες να κατανοήσουν τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

● Σε σχέση με την απαίτηση της παραγράφου 24, τροποποίηση της γνώμης του επαγγελματία, όταν επιτρέπεται βάσει σχετικού νόμου ή κανονισμού.

● Αναζήτηση νομικής συμβουλής.

Αξιολόγηση της Παρουσίασης των Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών

Αποφυγή Συσχέτισης με Παραπλανητικές Χρηματοοικονομικές πληροφορίες (Βλέπε: Παρ. 26 (β))

Α41. Ο Κώδικας του Διεθνούς Συμβουλίου Δεοντολογίας για Λογιστές (ΔΣΔΛ) απαιτεί από τον επαγγελματία να μη συνδέεται εν γνώσει του με αναφορές, δηλώσεις, ανακοινώσεις ή άλλες πληροφορίες που πιστεύει[8] ότι:

(α) περιέχουν ουσιωδώς εσφαλμένη ή παραπλανητική δήλωση,

(β) περιέχουν δηλώσεις ή πληροφορίες που παρέχονται απερίσκεπτα, ή

(γ) παραλείπει ή συγκαλύπτει πληροφορίες που απαιτείται να παρέχονται, όταν τέτοια παράλειψη ή συγκάλυψη θα ήταν παραπλανητική.

Γνωστοποιήσεις που Συνοδεύουν τις Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες (Βλέπε: Παρ. 14 (γ), 26 (γ))

Α42. Ενδεδειγμένες γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:

● Η φύση και ο σκοπός των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, περιλαμβανομένων της φύσης του γεγονότος ή της συναλλαγής, καθώς και η ημερομηνία κατά την οποία τέτοιο γεγονός θεωρείται ότι έλαβε χώρα ή συναλλαγή συνάφθηκε.

● Η πηγή από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, και εάν ή όχι έχει δημοσιοποιηθεί έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης επί αυτής της πηγής.

● Οι προ-φόρμα προσαρμογές, περιλαμβανόμενης περιγραφής και επεξήγησης κάθε μίας εξ αυτών. Αυτό περιλαμβάνει, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών πληροφοριών αποκτώμενης ή εκποιούμενης, την πηγή από την οποία τέτοια πληροφόρηση έχει αντληθεί και εάν ή όχι έχει δημοσιοποιηθεί έκθεση έλέγχου ή επισκόπησης επί αυτής της πηγής.

● Περιγραφή, εάν δεν είναι δημόσια διαθέσιμα, των εφαρμοζόμενων κριτηρίων βάσει των οποίων οι προφόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, και

● Δήλωση ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί μόνο για σκοπούς επεξήγησης και ότι, λόγω αυτής της φύσης τους, δεν αντιπροσωπεύουν την πραγματική χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση, ή τις ταμειακές ροές της οντότητας.

Σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί αυτές ή άλλες ειδικές γνωστοποιήσεις.

Εξέταση Σημαντικών Μεταγενέστερων Γεγονότων (Βλέπε: Παρ. 26 (δ))

Α43. Δεδομένου ότι ο επαγγελματίας δεν εκδίδει έκθεση επί της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, δεν υπάρχει υποχρέωση για αυτόν να εκτελέσει διαδικασίες για να εντοπίσει γεγονότα μετά την ημερομηνία της πηγής που απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση σε αυτή την πηγή. Παρόλα αυτά, είναι αναγκαίο ο επαγγελματίας να εξετάσει εάν οποιαδήποτε σημαντικά γεγονότα, μεταγενέστερα της ημερομηνίας της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, τα οποία έχουν περιέλθει στην προσοχή του και τα οποία μπορεί να απαιτούν αναφορά ή γνωστοποίηση στις επεξηγηματικές σημειώσεις των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, προκειμένου να αποφευχθεί αυτή να είναι παραπλανητική. Τέτοια εξέταση βασίζεται στην εκτέλεση των διαδικασιών βάσει του παρόντος ΔΠΑΔ ή στη γνώση του επαγγελματία για την οντότητα και τις περιστάσεις της ανάθεσης. Για παράδειγμα, μετά την ημερομηνία της πηγής από την οποία οι μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν αντληθεί, η οντότητα μπορεί να έχει υπεισέλθει σε μια κεφαλαιακή συναλλαγή που συνεπάγεται τη μετατροπή του μετατρέψιμου χρέους της σε καθαρή θέση, η μη γνωστοποίηση της οποίας θα μπορούσε να καταλήξει σε παραπλανητικές προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

[8] Κώδικας του ΣΔΠΔΛ, παράγραφοι 110.2

Ουσιώδης Ασυνέπεια με Άλλες Πληροφορίες (Βλέπε: Παρ. 27)

Α44. Περαιτέρω ενδεδειγμένες ενέργειες στις οποίες μπορεί ο επαγγελματίας να προβεί αν το υπεύθυνο μέρος αρνείται να αναθεωρήσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες όπως ενδείκνυται περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Όπου επιτρέπεται βάσει σχετικού νόμου ή κανονισμού:

Περιγραφή της ουσιώδους ασυνέπειας στην έκθεση του επαγγελματία.

Τροποποίηση της γνώμης του.

Μη έκδοση της έκθεσης ή απόσυρση από την ανάθεση.

- Αναζήτηση νομικής συμβουλής.

Έγγραφες Διαβεβαιώσεις (Βλέπε: Παρ. 28 (α))

Α45. Σε ορισμένες περιστάσεις, το είδος των υποκείμενων συναλλαγών μπορεί να απαιτεί από το υπεύθυνο μέρος να επιλέξει λογιστικές πολιτικές για τις προ-φόρμα προσαρμογές τις οποίες η οντότητα δεν όφειλε στο παρελθόν να επεξηγήσει, επειδή δεν είχε σχετικές συναλλαγές. Σε τέτοια περίπτωση, ο επαγγελματίας μπορεί να ζητήσει από το υπεύθυνο μέρος να επεκτείνει τις έγγραφες διαβεβαιώσεις για να συμπεριλάβει επιβεβαίωση ότι οι επιλεγείσες λογιστικές πολιτικές συνιστούν τις υιοθετηθείσες πολιτικές της οντότητας για τέτοιους τύπους συναλλαγών.

Διαμόρφωση της Γνώμης

Διασφάλιση για Επιπλέον Θέματα που Απαιτούνται από Σχετικό Νόμο ή Κανονισμό (Βλέπε: Παρ. 29)

Α46. Σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον επαγγελματία να εκφράσει γνώμη επί θεμάτων άλλων από το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων. Σε κάποιες από αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι αναγκαίο για τον επαγγελματία να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες. Για παράδειγμα, ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον επαγγελματία να εκφράσει γνώμη για το εάν η βάση με την οποία το υπεύθυνο μέρος έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι συνεπής με τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των παραγράφων 18 και 22(γ) αυτού του ΔΠΑΔ παρέχει βάση για την έκφραση τέτοιας γνώμης.

Α47. Σε άλλες περιστάσεις, ο επαγγελματίας μπορεί να χρειάζεται να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες. Η φύση και η έκταση τέτοιων πρόσθετων διαδικασιών ποικίλει με τη φύση των άλλων θεμάτων για τα οποία ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός απαιτεί από τον επαγγελματία να εκφράσει γνώμη.

Δήλωση της Ευθύνης του Επαγγελματία για την Έκθεση

Α48. Ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον επαγγελματία να συμπεριλάβει στην έκθεσή του ρητή δήλωση που θα αναλαμβάνει ή θα επιβεβαιώνει την ευθύνη του για την έκθεση. Η συμπερίληψη τέτοιας πρόσθετης νόμιμης ή κανονιστικής δήλωσης στην έκθεση του επαγγελματία δεν είναι ασύμβατη με τις απατήσεις αυτού του ΔΠΑΔ.

Γνωστοποίηση των Εφαρμοζόμενων Κριτηρίων (Βλέπε: Παρ. 30)

Α49. Το υπεύθυνο μέρος δεν χρειάζεται να επαναλάβει στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες τυχόν κριτήρια που απαιτούνται από το σχετικό νόμο ή κανονισμό, ή που διακηρύσσονται από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό που θέτει πρότυπα. Τέτοια κριτήρια είναι δημόσια διαθέσιμα ως μέρος των κανόνων αναφοράς και συνεπώς θεωρούνται εμμέσως δεδομένα στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του υπεύθυνου μέρους.

Α50. Όταν το υπεύθυνο μέρος έχει αναπτύξει κάποια ειδικά κριτήρια, είναι αναγκαίο αυτά τα κριτήρια να γνωστοποιούνται έτσι ώστε οι χρήστες να μπορούν να αποκτούν τη δέουσα κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί από το υπεύθυνο μέρος

Κατάρτιση της Έκθεσης Διασφάλισης

Τίτλος (Βλέπε: Παρ. 35 (α))

Α51. Ένας τίτλος που υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι έκθεση ενός ανεξάρτητου επαγγελματία, για παράδειγμα «Έκθεση Διασφάλισης Ανεξάρτητου Επαγγελματία επί της Κατάρτισης Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικών πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο», διαβεβαιώνει ότι ο επαγγελματίας έχει συμμορφωθεί με όλες τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με την ανεξαρτησία όπως απαιτείται από το ΔΠΑΔ 3000[9]. Αυτό διακρίνει την έκθεση του ανεξάρτητου επαγγελματία από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους.

Αποδέκτης (ες) (Βλέπε: Παρ. 35 (β))

Α52. Ο σχετικός νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να καθορίζει τον(τους) αποδέκτη(ες) της έκθεσης. Εναλλακτικά, ο επαγγελματίας μπορεί να συμφωνήσει με την οντότητα ως μέρος των όρων της ανάθεσης, ποιος θα είναι ο(οι) αποδέκτης (ες).

Εισαγωγικές παράγραφοι (Βλέπε: Παρ. 35 (γ))

Α53. Δεδομένου ότι οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες θα περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο που περιέχει και άλλες πληροφορίες, ο επαγγελματίας μπορεί να εξετάσει, εάν η μορφή της παρουσίασης το επιτρέπει, τη συμπερίληψη αναφοράς που προσδιορίζει το τμήμα στο οποίο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται. Αυτό βοηθά τους αναγνώστες να εντοπίσουν τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες με τις οποες σχετίζεται η έκθεση του επαγγελματία.

Γνώμη (Βλέπε: Παρ. 35 (γ), 35 (η))

Α54. Το εάν θα χρησιμοποιείται η φράση «οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη βάσει των [εφαρμοζόμενα κριτήρια],» ή η φράση «οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί κατάλληλα στη βάση που ορίζεται», για την έκφραση γνώμης σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό που διέπει την αναφορά επί προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε αυτή τη δικαιοδοσία, ή από γενικά αποδεκτή πρακτική σε αυτή τη δικαιοδοσία.

Α55. Ο σχετικός νόμος ή κανονισμός σε ορισμένες δικαιοδοσίες μπορεί να καθορίζει τη διατύπωση της γνώμης του επαγγελματία με όρους άλλους από αυτούς που προδιαγράφονται ανωτέρω. Όταν αυτό συμβαίνει, μπορεί να είναι αναγκαίο ο επαγγελματίας να ασκήσει κρίση για να προσδιορίσει εάν η εκτέλεση διαδικασιών που τίθενται από αυτό το ΔΠΑΔ θα τον καθιστούσε

[9] ΔΠΑΔ 3000, παρ. 4

ικανό να εκφράσει τη γνώμη με τη διατύπωση που προδιαγράφεται από νόμο ή κανονισμό, ή εάν περαιτέρω διαδικασίες θα ήταν αναγκαίες.

Α56. Όταν ο επαγγελματίας συμπεραίνει ότι η εκτέλεση των διαδικασιών που τίθενται από το παρόν ΔΠΑΔ θα επαρκούσε για να τον καταστήσει ικανό να εκφράσει γνώμη με τη διατύπωση που περιγράφεται από νόμο ή κανονισμό, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να θεωρήσει αυτή τη διατύπωση ως ισοδύναμη των δύο εναλλακτικών διατυπώσεων της γνώμης που περιγράφονται στο παρόν ΔΠΑΔ.

Επεξηγηματική Έκθεση (Βλέπε: Παρ. 35)

Α57. Έκθεση επαγγελματία με μη τροποποιημένη γνώμη παρατίθεται στο Παράρτημα.

Παράρτημα (Βλέπε: Παρ. Α57)

Επεξηγηματική Έκθεση Επαγγελματία με Μη Τροποποιημένη Γνώμη

ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ ΕΠΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΜΕΝΩΝ ΠΡΟΦΟΡΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ

[Κατάλληλος Αποδέκτης (ες)

Έκθεση επί Καταρτισμένων Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο

Έχουμε ολοκληρώσει την ανάθεση διασφάλισης για έκδοση έκθεσης επί της κατάρτισης των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης ΑΒΓ από [το υπεύθυνο μέρος]. Η προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες αποτελούνται από [την προ-φόρμα κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων κατά την (ημερομηνία)], [την προ-φόρμα κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο που έληξε την (ημερομηνία)], [ την προ-φόρμα κατάσταση χρηματοροών για την περίοδο που έληξε την (ημερομηνία),] και τις σχετικές σημειώσεις [όπως παρατίθενται στις σελίδες ΧΧ-ΧΧ του ενημερωτικού δελτίου που εκδόθηκε από την επιχείρηση). Τα εφαρμοζόμενα κριτήρια βάσει των οποίων [το υπεύθυνο μέρος] έχει καταρτίσει τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες [καθορίζονται στον (Κανονισμό της Κεφαλαιαγοράς ΧΧ) και περιγράφονται στη (σημείωση Χ)].

Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί από [το υπεύθυνο μέρος] για να επεξηγήσουν την επίπτωση του [γεγονός ή συναλλαγή] [που αναφέρεται στη σημείωση Χ] επί της [χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία] [και] [της χρηματοοικονομικής επίδοσης της επιχείρησης (και ταμειακών ροών) για την περίοδο που έληξε τη συγκεκριμένη ημερομηνία], ως εάν το [γεγονός ή συναλλαγή] να είχαν λάβει χώρα την [συγκεκριμένη ημερομηνία] [και τη συγκεκριμένη ημερομηνία αντίστοιχα]. Ως μέρος αυτής της διαδικασίας, πληροφορίες για τη [χρηματοοικονομική θέση], [τη χρηματοοικονομική επίδοση], [και τις ταμειακές ροές] της επιχείρησης έχουν αντληθεί από [το υπεύθυνο μέρος] από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης [για την περίοδο που έληξε [ημερομηνία]], για τις οποίες έκθεση [ελέγχου]/ [επισκόπησης] [έχει]/ [δεν] έχει δημοσιοποιηθεί[10]. ΑΝΑΡΙΘΜΗΣΗ ΤΗΣ ΣΗΜΕΙΩΣΗΣ ΣΕ 1 ΣΤΟ ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΜΑΡΙΣΜ

Ευθύνη [του Υπευθύνου Μέρους] για τις Προ-Φόρμα Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες

[Το υπεύθυνο μέρος] είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών βάσει των [εφαρμοζόμενα κριτήρια]

Ευθύνες του Επαγγελματία

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη [,όπως απαιτείται από τον (Κανονισμό της Κεφαλαιαγοράς ΧΧ,] σχετικά με το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, από [το υπεύθυνο μέρος] βάσει των [εφαρμοζόμενα κριτήρια].

Διενεργήσαμε την ανάθεση σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ 3420), Αναθέσεις Διασφάλισης για Έκδοση Έκθεσης επί της Κατάρτισης Προ-φόρμα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών που Περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο, το οποίο έχει εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης. Αυτό το πρότυπο απαιτεί από τον επαγγελματία να συμμορφώνεται με απαιτήσεις δεοντολογίας και να σχεδιάζει και διενεργεί διαδικασίες για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης σχετικά με το εάν [το υπεύθυνο μέρος] έχει καταρτίσει, από κάθε ουσιώδη άποψη, τις προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες βάσει των [εφαρμοζόμενα κριτήρια].

Για σκοπούς αυτής της ανάθεσης, δεν φέρουμε ευθύνη για επικαιροποίηση ή επανέκδοση οποιωνδήποτε εκθέσεων ή γνωμών επί οποιωνδήποτε ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ούτε έχουμε διενεργήσει στα πλαίσια αυτής της ανάθεσης, έλεγχο ή επισκόπηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Ο σκοπός των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε ενημερωτικό δελτίο είναι μόνο για να επεξηγήσει την επίπτωση ενός σημαντικού γεγονότος ή συναλλαγής επί των μη προσαρμοσμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας, ως εάν το γεγονός να είχε συμβεί ή η συναλλαγή να είχε αναληφθεί σε προγενέστερη ημερομηνία που επιλέχτηκε για σκοπούς της επεξήγησης. Συνεπώς, δεν παρέχουμε οποιαδήποτε διασφάλιση ότι το πραγματικό αποτέλεσα του γεγονότος ή της συναλλαγής κατά την [ημερομηνία] θα ήταν όπως παρουσιάζεται.

Μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για έκδοση έκθεσης ως προς το εάν οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των εφαρμοζόμενων κριτηρίων συνεπάγεται την εκτέλεση διαδικασιών για την εκτίμηση του εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν από [το υπεύθυνο μέρος] για την κατάρτιση των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών παρέχουν λογική βάση για την παρουσίαση των σημαντικών επιπτώσεων που αποδίδονται ευθέως στο γεγονός ή τη συναλλαγή, καθώς και για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων για το εάν:

- Οι σχετικές προ-φόρμα προσαρμογές δίδουν τη δέουσα βαρύτητα σε αυτά τα κριτήρια, και
- Οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες αντικατοπτρίζουν την ενδεδειγμένη εφαρμογή εκείνων των προσαρμογών στις μη προσαρμοσμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

[10] Όταν έχει εκδοθεί τροποποιημένη έκθεση ελέγχου ή τροποποιημένη έκθεση επισκόπησης, δύναται να γίνεται παραπομπή στο σημείο του ενημερωτικού δελτίου στο οποίο περιγράφεται η τροποποίηση.

Οι διαδικασίες επιλέγηκαν με βάση την κρίση του επαγγελματία, λαμβάνοντας υπόψη την κατανόησή του για τη φύση της οντότητας, το γεγονός ή τη συναλλαγή αναφορικά με το οποίο οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, καθώς και άλλες σχετικές περιστάσεις της ανάθεσης.

Η ανάθεση επίσης περιλαμβάνει αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των προ-φόρμα χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Πιστεύουμε ότι τα τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, [οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των (εφαρμοζόμενα κριτήρια)]///[οι προ-φόρμα χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτισθεί κατάλληλα σύμφωνα με την καθοριζόμενη βάση].

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον επαγγελματία να εκφράσει γνώμη για λοιπά θέματα (Βλέπε: Παρ. Α46 -Α47). Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του επαγγελματία ποικίλει ανάλογα με τη φύση αυτών των λοιπών ευθυνών αναφοράς.]

[Υπογραφή του επαγγελματία]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του επαγγελματία]

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΒΕΝΙΕΡΗΣ

# ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

## ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

## ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΦΥΛΛΩΝ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

**Σε έντυπη μορφή:**

- Για τα Φ.Ε.Κ. από 1 έως 16 σελίδες σε 1 € προσαυξανόμενη κατά 0,20 € για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο ή μέρος αυτού.
- Για τα φωτοαντίγραφα Φ.Ε.Κ. σε 0,15 € ανά σελίδα.

**Σε μορφή DVD/CD:**

| Τεύχος | Ετήσια έκδοση | Τριμηνιαία έκδοση | Μηνιαία έκδοση |
|---|---|---|---|
| **Α΄** | 150 € | 40 € | 15 € |
| **Β΄** | 300 € | 80 € | 30 € |
| **Γ΄** | 50 € | - | - |
| **Υ.Ο.Δ.Δ.** | 50 € | - | - |
| **Δ΄** | 110 € | 30 € | - |

| Τεύχος | Ετήσια έκδοση | Τριμηνιαία έκδοση | Μηνιαία έκδοση |
|---|---|---|---|
| **Α.Α.Π.** | 110 € | 30 € | - |
| **Ε.Β.Ι.** | 100 € | - | - |
| **Α.Ε.Δ.** | 5 € | - | - |
| **Δ.Δ.Σ.** | 200 € | - | 20 € |
| **Α.Ε.-Ε.Π.Ε.** | - | - | 100 € |

- Η τιμή πώλησης μεμονωμένων Φ.Ε.Κ. σε μορφή cd-rom από εκείνα που διατίθενται σε ψηφιακή μορφή και μέχρι 100 σελίδες, σε 5 € προσαυξανόμενη κατά 1 € ανά 50 σελίδες.

## ΕΤΗΣΙΕΣ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ Φ.Ε.Κ.

| Τεύχος | Έντυπη μορφή |
|---|---|
| **Α΄** | 225 € |
| **Β΄** | 320 € |
| **Γ΄** | 65 € |
| **Υ.Ο.Δ.Δ.** | 65 € |

| Τεύχος | Έντυπη μορφή |
|---|---|
| **Δ΄** | 160 € |
| **Α.Α.Π.** | 160 € |
| **Ε.Β.Ι.** | 65 € |
| **Α.Ε.Δ.** | 10 € |

| Τεύχος | Έντυπη μορφή |
|---|---|
| **Α.Ε.-Ε.Π.Ε.** | 2.250 € |
| **Δ.Δ.Σ.** | 225 € |
| **Α.Σ.Ε.Π.** | 70 € |
| **Ο.Π.Κ.** | - |

- Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. (έντυπη μορφή) θα αποστέλλεται σε συνδρομητές ταχυδρομικά, με την επιβάρυνση των 70 €, ποσό το οποίο αφορά τα ταχυδρομικά έξοδα.

- Η καταβολή γίνεται σε όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.). Το πρωτότυπο διπλότυπο (έγγραφο αριθμ. πρωτ. 9067/28.2.2005 2η Υπηρεσία Επιτρόπου Ελεγκτικού Συνεδρίου) με φροντίδα των ενδιαφερομένων, πρέπει να αποστέλλεται ή να κατατίθεται στο Εθνικό Τυπογραφείο (Καποδιστρίου 34, Τ.Κ. 104 32 Αθήνα).
- Σημειώνεται ότι φωτοαντίγραφα διπλοτύπων, ταχυδρομικές Επιταγές για την εξόφληση της συνδρομής, δεν γίνονται δεκτά και θα επιστρέφονται.
- Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα μέλη της Ένωσης Ιδιοκτητών Ημερησίου Τύπου Αθηνών και Επαρχίας, οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί σταθμοί, η Ε.Σ.Η.Ε.Α, τα τριτοβάθμια συνδικαλιστικά όργανα και οι τριτοβάθμιες επαγγελματικές ενώσεις δικαιούνται έκπτωσης πενήντα τοις εκατό (50%) επί της ετήσιας συνδρομής.
- Το ποσό υπέρ ΤΑ.Π.Ε.Τ. (5% επί του ποσού συνδρομής), καταβάλλεται ολόκληρο (Κ.Α.Ε. 3512) και υπολογίζεται πριν την έκπτωση.
- Στην Ταχυδρομική συνδρομή του τεύχους Α.Σ.Ε.Π. δεν γίνεται έκπτωση.

**Πληροφορίες για δημοσιεύματα που καταχωρίζονται στα Φ.Ε.Κ. στο τηλ.: 210 5279000.**
**Φωτοαντίγραφα παλαιών Φ.Ε.Κ.: τηλ.: 210 8220885.**

**Τα φύλλα όλων των τευχών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως διατίθενται δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου (www.et.gr)**

**Ηλεκτρονική Διεύθυνση: http://www.et.gr - e-mail: webmaster.et@et.gr**

**ΟΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ ΠΟΛΙΤΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΑ ΑΠΟ 08:00 ΜΕΧΡΙ 13:30**




**ΑΠΟ ΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ**
ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΟΥ 34 * ΑΘΗΝΑ 104 32 * ΤΗΛ. 210 52 79 000 * FAX 210 52 21 004